

〈論文〉

中国式簿記における計算構造

—龍門帳・改良中国式簿記と貸借対照表学説—

陳 忠 徳

目次

- 1 はじめに
- 2 中国式簿記における記帳規則
- 3 中国式簿記と貸借対照表学説の計算構造
- 4 中国式簿記の計算構造における特質
- 5 おわりに

1 はじめに

中国固有の伝統的な簿記として、中華民国成立以前には三脚帳、龍門帳、四脚帳が考案された。その後、西洋諸国の影響を受けて貸借複式簿記が導入されるが、社会主義建設段階に入り、その発展に適した独自の記帳法研究が進められ、増減記帳法などの記帳方法が考案された。この増減記帳法を中国固有の複式簿記の最終形態であると仮定するならば、それ以前の中国において貸借複式簿記が導入されたという事実が、中国固有の複式簿記にどのような影響を与えたのかを考察することはその計算構造を解明するうえで非常に有意義であると考えられる。

本稿では、中国において固有の複式簿記が成立していた後に貸借複式簿記が導入され、再び固有の複式簿記が考案された時期に着目し、貸借複式簿記の導入期を境に、それ以前に考案された龍門帳とそれ以後の改良中国式簿記に関して、貸借複式簿記の計算構造と比較しながら考察を行う。そこで、貸借複式簿記の導入期には、中国会計界が特に米国の影響を強く受けて

いたという理由から、その時期に符合するPattonの所論に基づく貸借対照表学説における計算構造を取りあげることとする。

2 中国式簿記における記帳規則

(1) 龍門帳の記帳規則

龍門帳が考案されたのは明代末期から清代初期であり、旧態依然として封建社会であったものの資本主義経済の萌芽を綿・木綿織物工業の発展、錢庄や票号⁽¹⁾の成立から窺い知ることができる。龍門帳が考案される以前は会計の発展する根拠が官庁会計にあり、龍門帳が複式簿記として成立した背景には民間会計における複雑化した商取引に対応するための社会的な要請があったと推測される（成 [1984], p. 99）。

龍門帳では、中国で成立した伝統的な簿記と同一の記帳符号である収と付を用いる。記帳符号の方向性は収と付の元来の意味である現金収支に関連しており、資産の増加および費用の発生、ならびに負債・資本の減少および収益の消滅は、現金支出を伴うと考えられることから「付方」へ、資産の減少および費用の消滅、ならびに負債・資本の増加および収益の発生は、現金収入を伴うと考えられることから、「収方」へ記入される。以前、拙稿で論じたように、資産・費用項目の記帳符号の逆転は合股（共同出資企業）における現実的な要請、すなわち出資者に対する報告義務の増大によってストックとフローによる二面的な損益計算を行う

ことになったためであると考えられる（陳 [1999], p.71）。具体的に、龍門帳における二面的な損益計算は帳簿から導出される結冊（会計報告書）で行われる。

龍門帳で用いられる帳簿は大きく分けて三つある。まず、日々の営業記録を行い、原始証憑としての役割を果たす「草流」、次に、「草流」を収方と付方に勘定科目毎に整理を行う「流水簿」、そして、「流水簿」に基づいて項目別分類計算を行う「総清簿」である（津谷 [1990], p.319）。これらは現代の複式簿記システムからいえば、「草流」が原始証憑、「流水簿」が仕訳帳、「総清簿」が総勘定元帳に該当すると考えられる。龍門帳における帳簿組織を貸借複式簿記の場合と比較して示すと表2-1のとおりである。

表2-1の龍門帳における帳簿組織のなかで最も重視すべきであるのは総清簿と考えられる。なぜなら、総清簿の主たる役割が合龍門（決

算）を行うための分類・項目別計算にあるからである（津谷 [1990], p.319）。そこで、総清簿における項目別分類計算を理解するために具体的な取引例を設け、それらに関して龍門帳による仕訳をTフォーム⁽²⁾を用いて表すと以下のとおりである。

[取引例]⁽³⁾

- 1 国家から流動資金1,000元が支給され、それを銀行預金とした。
- 2 銀行借入金600元を銀行預金にて返済した。
- 3 材料500元を購入し、銀行預金で支払った。
- 4 製品原価計算書と製品入庫総括表により、当月の完成品分の製造原価は500元であると判明した。
- 5 当月の製品売上高は400元であり、代金はすべて掛けとした。
- 6 月末に売上製品原価350元を製品売上収入勘定に振り替えた。
- 7 月末に製品売上収入勘定内の利潤50元を利潤勘定

[表2-1]

龍 門 帳	草 流 → 流 水 簿 →	総 清 簿	進 類 ・ 繳 類	→	進 繳 結 冊
			存 類 ・ 該 類	→	存 該 結 冊
貸 借 複 式 簿 記	原 始 証 憑 → 仕 訳 帳 →	元 帳	収 益 ・ 費 用	→	損 益 計 算 書
			資 産 ・ 負 債 ・ 資 本	→	貸 借 対 照 表

（出所：津谷 [1990], p.332の図表52を加筆修正）

仕訳例（龍門帳）

（単位 元）

	進 繳 結 冊 系 列		存 該 結 冊 系 列	
	進 類	繳 類	存 類	該 類
	収 方	付 方	付 方	収 方
1			銀行預金 1,000	国家流動資金 1,000
2			銀行借入金 600	銀行預金 600
3			材 料 500	銀行預金 500
4	生産費用 500		製 品 500	
5	製品売上収入 400		売 掛 金 400	
※		売上原価 ???		売上原価 ???

に振り替えた。

8 月末に営業外費用20元を利潤勘定に振り替えた。

上記の仕訳例のように、総清簿では四項目、すなわち収入項目は進類へ、支出項目は繳類へ、資産項目は存類へ、資本・負債項目は該類へ分類される（津谷 [1990], pp.319-321）。

また、上記の取引例6～8は売上原価や利益に関するものであるが、龍門帳ではこれらの仕訳は行われないので仕訳例には示していない。そこで、総清簿に関連する龍門帳の特徴として、売上原価の算定が挙げられる。龍門帳では流水簿から総清簿への転記後、帳簿外で売上原価が算定され、その金額を該類と繳類の両方に記入する。仕訳例※では売上原価が取引に基づいて記入されるわけではないので金額を不明としたが、例えば期首仕掛品棚卸高が50元、実地棚卸により期末仕掛品棚卸高が200元と仮定すれば、取引例4から当期製造費用は500元なので、四柱決算法⁽⁴⁾に基づき「期首仕掛品棚卸高＋当期製造費用－期末仕掛品棚卸高＝売上原価」という方程式から売上原価が350元と算定される。このように、龍門帳において売上原価が帳簿外で算定される理由は、総清簿では売上原価の根拠となるべき製品あるいは商品について当期のフローのみが記入されるからである。つまり、帳簿上の製品あるいは商品の残高から売上原価が導き出されるためには、貸借複式簿記における英米式や大陸式といった元帳の締め切り・再開のような繰り越しの手続きによって、製品あるいは商品の有高を継続的に管理すべきであるが、総清簿にはストックを記入し続ける構造が欠落していると考えられる。

そして、売上原価が記入された総清簿の作成後、表2-1の進繳結冊と存該結冊をもとに合龍門が行われる。合龍門には帳面合龍と結冊合龍がある。まず、帳面合龍とは総清簿上の進類・繳類・存類・該類に関する項目別分類計算の検証である。次に、結冊合龍とは進繳結冊と存該結冊を作成したうえで各結冊から算定された当

期の紅利（純利益）の突き合わせによって行われる記帳計算結果の検証⁽⁵⁾である（陳 [1999], pp.21-22）。この結冊合龍では総清簿の作成後、各結冊を作成する前に挽帳（挽結）を行う。挽帳とは進繳結冊や存該結冊の作成前に総清簿の各項目を整理して、最終残高である進類の「挽収」、繳類の「挽付」、存類の「挽存」、該類の「挽該」を計算する手続きである（津谷 [1990], p.329）。挽帳では、特に存類と該類における挽存と挽該の計算が重要である。なぜならば、挽存と挽該は、現金や人名勘定、あるいは股本（出資金）勘定の期末有高を算定するために、期首有高に当期の増加・減少分を加算・減算する手続きであり、その計算によって初めてストック計算が可能となるからである。したがって、帳面合龍ではフロー比較に基づく検証が行われ、さらに結冊合龍ではストック比較計算に基づく検証が実施されるのである。

（2）改良中国式簿記の記帳規則

改良中国式簿記は中華民国成立後、上海銀行週報の編集長であった徐永祚氏によって考案された。その頃の彼は上海銀行週報の編集長であり、紙面に会計研究の専門欄を設けるなど会計分野における学術的な探求を行っていた。また、当初から中国式簿記の改良を主張し続け、1928年には上海会計士組合による改良簿記委員会設置の際に委員として招聘された後、改良中国式簿記を立案した。それは50を超える比較的大規模な公司などで試行されて成功を収めたため、改良中国式簿記運動における山場を形成したと評価されている（趙 [1996], pp.241-242）。

改良中国式簿記の記帳規則は、記帳符号として収と付を採用する中国固有の伝統的な簿記である三脚帳⁽⁶⁾とほぼ同じである。改良中国式簿記では、現金収支に基づいて主体勘定である現金勘定が記帳符号化することによって複式記入が行われる。つまり、現金取引に関しては、記帳符号と現金収支に関わる相手勘定のみを記入

[表2-2]

改良中国式簿記	会計伝票 → 日記帳 → 謄清簿	損益項目	→	損益計算書
		存該項目	→	貸借対照表
貸借複式簿記	原始証憑 → 仕訳帳 → 元帳	収益・費用	→	損益計算書
		資産・負債・資本	→	貸借対照表

仕訳例（改良中国式簿記）

（単位 元）

	損益項目		存該（資産・負債）項目	
	収方	付方	付方	収方
1				国家流動資金 1,000
2			銀行借入金 600	
3			材 料 500	
4		生産費用 500	製 品 500	
5	製品売上収入 400		売掛金 400	

するため形式的には単記であるが、その記録の意味するところは現金収支とその原因の両方であり、本質的には複式といえるのである⁽⁷⁾。

また、非現金取引に関しては、虚収虚付による処理を行う（趙 [1996], p. 246）。例えば出張旅費の仮払いが100元の場合、仮払い時の仕訳は「付（支）：仮払金100元」で現金支出を伴う単記となる。しかし、精算時に仮払金が出張旅費を上回る、すなわち結果的に出張旅費が80元であり残金が出た場合の仕訳は「収：仮払金100元 付：出張旅費80元」で、収方に仮払金を相殺するための現金収入、ならびに付方で出張旅費による実際の現金支出を表すために複記になる。ちなみに、これらの出張旅費に関する一連の取引を貸借複式簿記に基づく仕訳に書き換えると、仮払い時には「借：仮払金100元 貸：現金100元」、精算時には「借：出張旅費80元 貸：現金80元」と、仮払分を相殺する仕訳「借：現金100元 貸：仮払金 100元」となり、すべての取引に現金を介在させて認識していることが明らかである。改良中国式簿記の場

合、精算時に複記による仕訳を行うが、収付が金額的にバランスしないかわりにその差額は現金の増加として把握される。このことから、改良中国式簿記では現金取引あるいは非現金取引を問わず一貫して現金勘定の記帳符号化による複式記入を成立させているといえるのである。

改良中国式簿記の帳簿組織は、大きく分けると「会計伝票」、「日記帳」、「謄清簿」といった3つの帳簿から成る（趙 [1996], p. 244）。改良中国式簿記における帳簿組織を貸借複式簿記のものと比較して表すと以下のとおりである。

表2-2から、改良中国式簿記と貸借複式簿記の帳簿組織が形式的に酷似していることは明らかであるが、内容的にはどうであろうか。上記の取引例を用いて、龍門帳の記帳規則との差異を明確にするため、また改良中国式簿記における単記・複記混在の仕訳を明らかにするために、取引例1～3の「銀行預金」を「現金」と変更したうえで、改良中国式簿記による仕訳を行うと以下のごとくである。

上記の仕訳例は5つであり、改良中国式簿記

[表2-3]

存 該 項 目 (資産負債項目)	現 金	
	取引(往来)	—得意先取引, 仕入先取引
	手 形	—受取手形, 支払手形
	商品代金	—売掛金, 買掛金
	在 庫	
	証 拠 金	—入金額, 出金額
	金銭貸借	—各店舗の取引—本支店取引, その他の各店舗の取引 各店舗の預金—出金額, 入金額, 貸出額, 借入額
	経過勘定	—臨時支出, 臨時収入, 未収帳簿資金, 未付帳簿資金, 前払金, 前受金, 立替金, 預り金, 未払金, 未収金
	投 資 帳	—付属事業資本, 証券投資
	無形資産	—商標, 創立費, 特許権, 営業権
	器具装飾	—器具用品, 装飾設備
	不 動 産	—土地, 建物
	準 備 金	—減価償却準備金, 貸倒準備金, その他準備金
	損 益	—当期純益, 当期純損, 繰越損失, 繰越剰余金
損 益 項 目	仕 入	—現金仕入, 掛仕入
	売 上	—現金売上, 掛売上
	販 売 費	—包装費, 倉庫費, 運搬費, 税金, 保険料 支払手数料, 広告費, その他販売促進費用
	一般管理費	—賃金給料, 食費, 支払家賃, 郵便電報費, 文具費, 水道電気料, 消耗費, 修理費, 費用, 雑費, その他事務費
	そ の 他	—受取借入利息, 投資損益, 仕入割引, 売上割引, 収入割戻し, 為替料, 取替料, 償却費, 追放費, 雑損

(出所：趙[1996], p. 243を翻訳)

では龍門帳と同じく取引例6～8に関して仕訳を行わない。改良中国式簿記は現金をはじめとするすべての勘定に対して、四柱決算法に基づいて期首有高に当期の増加・減少分を加算・減算したうえで残高を算定し、「存（資産）項目—該（負債）項目」と「収益項目—費用項目」という差引計算から導き出される純利益（純損失）を突き合わせることで決算を行う。さらに、上記の仕訳例から龍門帳とのいくつかの違いに気づくであろう。まず先述したように、改良中国式簿記では現金収支取引が形式的に単記である点であり、また龍門帳での進繳結冊系列が損益項目として表される点である。後者については勘定分類表の区分によるものであり、改

良中国式簿記では一般に通用するような勘定の分類として、以下のような勘定分類表を掲げている。

表2-3に関して、存該項目については資産と負債の区別がなく、費用項目に関しても不明確なものが含まれると指摘されるが（趙 [1996], p. 243）、この分類自体が西洋から導入された貸借複式簿記の受け売りではないかと考えざるを得ない。なぜなら、表2-3のように存該項目と損益項目に分類されることで存該項目に基づいて資産負債表、また損益項目に基づいて損益計算書が作成されるが（津谷 [1990], pp. 183-184）、上記の仕訳例からも明らかのように改良中国式簿記では複式記入の根拠は現金勘定の記

帳符号化にあり、現金勘定が主体勘定である以上、損益項目ではなく龍門帳のような進繳項目、すなわち現金収支項目に基づいて分類すべきであると考えられる。それに加えて、前述した虚収虚付による処理では形式的に複記であるため、そこから存該項目や損益項目を考慮した会計平衡公式を導き出そうとしても、それらの存在理由は計算上、現金残高に基づく検算を行うためにあるとしか考えられないからである。

さらに、改良中国式簿記では表2-2の日記帳から騰清簿へ転記する場合、分類勘定については収方から収方へ、あるいは付方から付方へと振り替える（趙 [1996], pp. 246-247）ことから、主体勘定である現金勘定とそれ以外の分類勘定との関係は、統制勘定と明細分類勘定との関係と同様と考えられる。なぜならば、貸借複式簿記における勘定間の振り替えでは必ず借方から貸方へ、あるいは貸方から借方へという交叉記録が行われるからである。つまり、貸借複式簿記において平行記録が行われるのは、例えば統制勘定が売掛金、その明細分類勘定として〇〇商店といった人名勘定が設けられる場合であり、帳簿組織からいえば主要簿と補助簿の関係に他ならないであろう。

3 中国式簿記と貸借対照表学説の計算構造

(1) 中国式簿記の計算構造

複式簿記の二元性⁽⁸⁾により、龍門帳と改良中

国式簿記の記帳規則を個別勘定レベルと会計平衡公式レベルに分けて考えてみよう。まず、龍門帳について、進繳系列内あるいは存該系列内の勘定のみに関わる取引における二元性を規定する個別別勘定レベルでは、収があれば必ず付がある、すなわち有収有付という記帳規則に基づくことから因果簿記的二元性が認められる。それに対して、進繳系列と存該系列間の勘定にまたがる取引での二元性を規定する会計平衡公式レベルでも、該類に対して存類、あるいは進類に対して繳類が被減数と減数の関係にあることから、個別勘定レベルと同様、因果簿記的二元性が認められると考えられる。より深く龍門帳の計算構造を理解するために、Tフォームを用いて表すと以下のとおりである。

表3-1をみると、龍門帳では存該進繳といった4系列の分類に基づき、進該系列に含まれる項目は貸借複式簿記でいう借方をプラス、貸方をマイナス、また存繳系列に含まれる項目は借方をマイナス、貸方をプラスとするため二元論的な解釈に基づいている。

ここで、龍門帳の会計平衡公式は「進－繳＝存－該」と表されるが、その左辺と右辺は会計平衡公式レベルで対置可能なのかという疑問を抱くであろう。表3-1を一瞥しただけでは対置可能と考えてしまうはずである。なぜなら、「進－繳」と「存－該」の金額はともに現金残高を表しており、存該進繳に包含されるすべての勘定は現金勘定から導出されるメタ勘定であ

[表3-1]

龍 門 帳

+ 進 繳 系 列		存 該 系 列 +		←会計平衡公式レベル ←個別勘定レベル
+	-	-	+	
$\frac{+ \ R \ -}{R^+ \mid R^-}$	$\frac{+ \ E \ -}{E^- \mid E^+}$	$\frac{+ \ A \ -}{A^- \mid A^+}$	$\frac{+ \ L \ -}{L^+ \mid L^-}$	
			$\frac{+ \ K \ -}{K^+ \mid K^-}$	

※Aは資産、Lは負債、Kは資本、Rは収益、Eは費用を表している。

り、理論的に同一の勘定レベルとなるからである。しかしながら、「進－繰＝存－該」という会計平衡公式は理論的には成り立たないであろう。龍門帳の存類は資産の増加を表すと同時に、現金勘定から導出されるメタ勘定であり、現金支出を伴うことから減数であると考えられる。さらに、該類は負債・資本の増加を示すと同時に、現金収入を伴うため被減数であると考えることができる。つまり、会計平衡公式の右辺である「存－該」は理論的には減数から被減数を差し引くこととなり、導き出される金額が負数になってしまう。そもそも現金残高を負数で表すことは不可能であろう。

龍門帳では、すべての勘定に対して現金収支に基づく因果簿記的二元性を適用したために、存該系列において記帳符号の逆転が生じた。表3-1では、これを存該系列における会計平衡公式レベルと現金収支の記帳レベルでの構造符号の相違として表している。そのため、会計平衡公式である「進－繰＝存－該」の左辺である「進－繰」は主体勘定としての現金勘定の残高を表すことができるが、右辺の「存－該」は理論的には現金残高を表すことができないのである。つまり、「存－該」は左辺から導き出された金額を検算するためのもの、すなわち補足的なものであると言わざるを得ない。したがって、龍門帳において帳簿外で純利益（純損失）を計算し、その結果を検証するために合龍門を行うことは理にかなっていると考えられる。

次に、改良中国式簿記の記帳規則も龍門帳との比較のため、個別勘定レベルと会計平衡公式レベルに分けて考えなければならない。個別勘

定レベルでは、主体勘定である現金勘定が記帳符号化して現金収支とその原因を表すため、現金収支に基づく二元性を有する。つまり、現金支出と費用・存項目に関する取引については因果簿記的二元性が認められ、また現金収入と収益・該項目に関する取引では分類簿記的二元性が認められると考えられる。改良中国式簿記の計算構造をTフォームを用いて示すと以下のとおりになる。

表3-2から、改良中国式簿記では損益項目と存該項目という分類に基づき、収益・該の各項目は貸借複式簿記でいう借方をプラス、貸方をマイナス、また存・費用の各項目は借方をマイナス、貸方をプラスとするため龍門帳と同様で二元論的な解釈に基づいている。しかしながら、改良中国式簿記の二元性は因果簿記的なものと分類簿記的なものが混在しており、有収有付による画一的な記帳規則を採用する龍門帳とは異なっている。このことは、改良中国式簿記における仕訳の際、現金収支と同時に記入する費用・存項目あるいは収益・該項目で表される現金収支の原因についての二元性が、現金勘定の記帳符号化による弊害として失われたためであると考えられる。したがって、現金収支と併記され、損益あるいは存該の各項目で示されるその原因はプラスとしてしか表すことができないのである。

改良中国式簿記での決算方法は、前述したように損益項目と存該項目から導き出された純利益（純損失）の突き合わせである。ゆえに、その会計平衡公式は「収益－費用＝存－該」と表され、左辺が表2-3の勘定分類表に基づく損益

[表3-2] 改良中国式簿記

+ 損 益 項 目		存 該 項 目		←会計平衡公式レベル
+	-	-	+	←個別勘定のレベル
$\frac{+ R}{R^+} \mid \frac{-}{R^-}$	$\frac{+ E}{E^-} \mid \frac{-}{E^+}$	$\frac{+ A}{A^-} \mid \frac{-}{A^+}$	$\frac{+ L}{L^+} \mid \frac{-}{L^-}$	

※Aは資産、Lは負債、Rは収益、Eは費用を表している。

項目であるものの、龍門帳とほぼ同じである。そのため、改良中国式簿記においても損益と存該に含まれる勘定はすべて現金勘定のメタ勘定となるが、右辺の「存－該」は理論的には認められず、左辺「収益－費用」の金額を検算するためのものであるといえる。

さらに、改良中国式簿記においても純利益（純損失）を計算し、その結果を突き合わせるといった帳簿外で実施される決算手続きは理論的には当然の手続きであると思われる。

(3) 貸借複式簿記の計算構造

貸借対照表学説の提唱者としてはPatonやNicklischが有名であるが⁽⁹⁾、中国での貸借複式簿記導入時期においてPatonとLittletonが中国会計界に大きな影響を与えたという事実によれば⁽¹⁰⁾、改良中国式簿記の計算構造にはPatonによる貸借対照表学説の考え方が少なからず反映されていると考えるのは至極当然であろう。よって、本節ではpatonの貸借対照表学説について考察を行うことにする。

Patonは、「Theory of The Double-Entry System」という論文のなかで貸借複式簿記の計算構造に関して論じている。

Patonは架空の会社であるA.B.Companyを例として、期首と期末の両時点における帳簿が示すべき事実を分析している。そして、A.B.Companyの状態について知りたいならば、財産項目について完全な報告を受けるべきであると論じている（Paton [1917], p.3）。しかしながら、財産項目だけではA.B.Companyの利害関係者にとって情報としては不十分であり、財産項目に対する請求権、すなわち持分項目を加えることを提案する（Paton [1917], p.4）。

Patonによれば、「貸借対照表は、複式記入システムの根拠となる事実に基づく分類を表している。この事実に基づく二つの種類が、財産と持分であることは明らかであり、それらは常に金額的に等しく、単に同一の事象に対する異なる解釈である」（Paton [1917], p.5）と述べて

いることから、「財産＝持分」という会計平衡公式に基づき議論を展開する貸借対照表学説を提唱しているが明らかである。この会計平衡公式に関して、「財務的な統計は、二つの根本的に異なる、かつ金額的に等しい項目（財産と持分）に記載される。…勘定における複式記入システムの本質は等式（財産＝持分）の金額を区別し、このような均衡性を保持すること」（Paton [1917], p.6）と述べており、貸借対照表学説における特徴の一つが均衡性⁽¹¹⁾の保持であることを明確に示している。

また、Patonは費用に関して、「費用元帳項目の大部分は、一般的な範疇である財産に該当する。これは、燃料、文房具などのような触知できる場合、非常に明らかである。大箱入りの石炭は、陳列棚や他の設備と同様に立派な財産である。さらに、上述したように、財産の概念は、物質的な項目と非物質的な項目に及ぶ。…したがって、労働力、保険のサービス、資本のサービス、広告のサービスなどは、すべて財産項目である」（Paton [1917], p.10）と述べており、費用を財産項目の一部と考えているのは特徴的である。

さらに、Patonは「所有権からの控除額を表すという費用勘定の逆は収益勘定であり、所有権に対する追加額を表す。本来、所有権勘定は控除としての全ての費用項目、そして追加としてのすべての収益項目を記録するために用いられるべきである」（Paton [1917], pp.12-13）と論じている。Patonが考えている所有権勘定とは資本勘定のことであり、Patonは期末時点において費用勘定および収益勘定を資本金勘定に振り替えることを提唱している、すなわち貸借対照表学説の特徴として、費用・収益勘定が資本勘定に収斂される、すなわち損益勘定のメタ勘定化があげられる。

以上のPatonの所論に基づく貸借対照表学説に関して、2-(1)の取引例を用いて仕訳を行い、その計算構造をTフォームで表すと以下のとおりである。

仕訳例（貸借対照表学説） (単位円)

	財 産 勘 定 系 列		持 分 勘 定 系 列			
	借 方		借 方		貸 方	
			費用勘定系列		収益勘定系列	
			借 方	貸 方	借 方	貸 方
1	銀行預金	1,000				国家流動資金1,000
2		銀行預金	600	銀行借入金 600		
3	材 料	500				
4	製 品	500		生産費用 500		
5	売 掛 金	400				製品売上収入 400
6		製 品	350		製品売上収入 350	
7					製品売上収入 50	利 潤 50
8				営業外費用 20	利 潤 20	

[表3-3] 貸借複式簿記（貸借対照表学説）

+	財産勘定系列	持分勘定系列	+
	$\begin{array}{c} + \quad A \quad - \\ \hline A^+ \quad \quad A^- \end{array}$	$\begin{array}{c} - \quad L \quad + \\ \hline L^- \quad \quad L^+ \end{array}$	
		$\begin{array}{c} - \quad \quad \quad + \\ \hline \quad \quad K \quad \quad \end{array}$	
		$\begin{array}{c} K^- \quad \quad \quad K^+ \\ \hline + \quad E \quad - \quad \quad - \quad R \quad + \\ \hline E^+ \quad \quad E^- \quad \quad R^- \quad \quad R^+ \end{array}$	

※Aは資産，Lは負債，Kは資本，Rは収益，Eは費用を表している。

表3-3をみてみると、会計平衡公式レベルでは財産勘定系列と持分勘定系列を共にプラスと考える二元論的な解釈に基づいている。したがって、財産勘定系列でいえば資産勘定、また持分勘定系列でいえば負債・資本勘定が対象勘定化している。これは、先述したごとく貸借対照表学説の特徴である均衡性を保持するためであり、資産・負債・資本勘定のすべてが対象勘定化することで「財産＝持分」という会計平衡公式（貸借対照表等式）が理論的に保持できるのである。

また、損益勘定は資本勘定の下位勘定、すなわちメタ勘定という位置づけを得るため、財産

法による純利益（純損失）と損益法による純利益（純損失）は同レベルにはならない、すなわち前者は資産・負債・資本勘定のメタ勘定であり、後者はメタメタ勘定となってしまうのである。

4 中国式簿記の計算構造における特質

中国式簿記は、貸借複式簿記導入以前と以後の二つの時期に区分すれば、前者の複式簿記を龍門帳、後者のそれを改良複式簿記と考えることができる。中国式簿記の特質を貸借対照表学説における計算構造と比較しつつ明らかにしよ

う。

まず、龍門帳に関して、総清簿にて具現化される個別勘定レベルでは因果簿記的二元性に基づくフロー比較計算のみを行い、さらに会計平衡公式レベルでは「進－繰＝存－該」という会計平衡公式に基づくフロー比較とストック比較計算を行うという計算構造を有している。個別勘定レベルではストック比較計算はできない、すなわち商品有高を継続的に把握する計算構造を有していないため、売上原価の算定は帳簿外で行わざるを得ない。また、会計平衡公式レベルではフロー比較とストック比較計算、すなわち帳面合龍と結冊合龍がいずれも帳簿外で行われるが、龍門帳は会計平衡公式が成り立たないという理論的な矛盾を孕んでいることから、帳面合龍と結冊合龍といった二重の検証は帳簿外であっても評価することができるであろう。

次に、改良中国式簿記について、膳清簿で具現化される個別勘定レベルでは、因果簿記的二元性あるいは分類簿記的二元性が混在するフロー比較計算のみが行われる。これは、改良中国式簿記がすべての取引に対して、一貫した現金勘定の記帳符号化による複式記入を確立しており、龍門帳が現金収支に基づいた記帳規則の採用に止まる、すなわち現金勘定を記帳方向の根拠としてはいるもののそれ以外の勘定と同レベルで認識しているのとは異なり、現金勘定を主体勘定、それ以外の勘定を分類勘定として主要簿と補助簿のごとく差別化していることに起因すると考えられる。また、会計平衡公式レベルでは龍門帳と同様、会計平衡公式が成り立たないという理論的な矛盾を孕んでおり、帳簿外でのストック比較計算、すなわち現金をはじめとするすべての勘定に対して突き合わせによる検証を行う。

それでは、貸借対照表学説の計算構造における特徴に基づいて、特に貸借対照表学説の影響を受けたと考えられる改良中国式簿記について考察しよう。

貸借対照表学説の特徴として、まず「財産＝

持分」という会計平衡公式に基づく均衡性の保持について、この均衡性によりすべての勘定を対象勘定化するものであるが、改良中国式簿記では個別勘定レベルにおいて現金勘定を主体勘定とし、現金勘定の記帳符号化によって現金以外のすべての勘定を分類勘定とすることで現金残高による均衡性の保持は可能であろう。しかし、改良中国式簿記の採用する勘定分類表において現金収支ではなく、貸借対照表学説における損益項目を含めたために会計平衡公式レベルでの均衡性は保持されないはずである。もし、改良中国式簿記の採用に際して民間会計において現金取引が主であったと仮定すれば、持分を把握するために現金残高は有効であるが、それは定かではない。また、損益勘定が資本勘定に収斂されるという損益勘定のメタ勘定化に関して、改良中国式簿記では勘定分類表のなかで損益勘定を導入しているが、改良中国式簿記の計算構造から導き出されるのは現金収支勘定のメタ勘定化であり、会計平衡公式レベルにおいて理論的に矛盾無く損益勘定を採用することは不可能と結論づけることができるであろう。

5 おわりに

本稿では、中国固有の複式簿記として龍門帳と改良中国式簿記を考察した。この二つの複式簿記は貸借複式簿記導入以前と以後に考案されているが、これらの計算構造が共にフロー比較計算のみを有していることを明らかにした。そのため、どちらもストック比較計算は帳簿外で行われなければならない、龍門帳の合龍門はフロー比較とストック比較計算の両方を検証することから計算結果の信頼性を重視し、それに対して改良中国式簿記の四柱決算法に基づく決算手続きは、ストック比較計算のみを行うことで計算結果を検証する際の簡便性を重視したのではないかと考えられる。

さらに改良中国式簿記は、貸借対照表学説に基づく貸借複式簿記から形式的な報告書（勘定

分類表), すなわち損益勘定の導入という形で影響を受けたと推測される。しかし, 改良中国式簿記が考案される際, 中国の伝統的な記帳符号に固執するあまり, 当時の民間企業における社会的な要請を報告書のみで反映させたため, その計算構造における個別勘定レベルと会計平衡公式レベルとの間に理論的な矛盾を生じさせる結果を招いてしまったのではないかと考えられる。

注

- (1) 錢庄とは外国の銀貨と中国の銀塊, 銅錢と金銀の兌換により巨額の利益を獲得した初期の金融機関である。また, 票号とは銀・銅錢の為替業務を行う金融機関であり, ほぼ無限責任の各票号が全国各地に設立され, 一定の資本と信用を獲得したことで, 為替制度を一般に普及させた。(中国近代経済史研究会 [1971], pp.34-36)
- (2) 龍門帳の帳簿形式は上下二欄式であるが, 本稿では計算構造を明確に示すためにTフォームを用いている。
- (3) 増減記帳法との比較を容易にするため, 拙稿において設けた取引例と増減記帳法の勘定科目をそのまま用いることにした。(陳 [2005], p.4)
- (4) 四柱決算法は, 唐・宋の時代に官庁で地租を管理するために用いられた四柱台帳の原理を発展させたものであり, 四柱とは旧管(元管), 新収, 開除(已支), 實在(現在)のことで, それらの関係は「旧管+新収-開除=實在」と表すことができる。(趙 [1991], pp.272-273, 成 [1984], pp.98-99)
- (5) 安平教授によれば, 複式簿記の本質的な特徴とは「財産法と損益法という二つの損益計算方法…の計算結果の一致によって, その前提となるすべての記録・計算の正確性を自動的に検証しうるように, 両者を一つ体系に統合した記録・計算機構たるところにある」(安平 [1979], p.5) と述べられており, 記録・計算の正確性を自動的に検証するためには帳簿内で記帳結果の検算も行われるべきと考えられている。
- (6) 三脚帳の記帳計算構造に関しては, 陳 [1999] を参照。
- (7) 杉本教授によれば, 「1 か所だけに記入することによって貸借平均記入の目的を達成するように工夫された『行列簿記』といえども, まぎれもなく複式簿記の一形態にほかならない」(杉本 [1989] p.52) のであり, 単記ならば複式簿記ではないとは言い切れないと考えられる。
- (8) 複式簿記の二元性に関して, 高寺教授は二重性という言葉で表現されており, さらにそれには二重の意味があるという。二重の意味とは, 基本分類上の二重性と構成変化上の二重性という意味であり, 「基本分類上の二重性とは, 企業基本の運動を資産と資本の二重運動として二面的に分解した場合に, 資産構成要素と資本構成要素の同方向への増加または減少としてあらわれる企業資本のプラスまたはマイナスの形成取引の二重性を指す。これにたいし, 構成変化上の二重性とは, 企業資本が全体として全然変動しないのに, 資産または資本のいずれか一方の側において, ある構成要素と他の構成要素が入れ替わり, その構成が変化する場合に, 資産または資本のある構成要素の増加とその逆方向への他の構成要素の減少としてあらわれる企業資本の構成変化取引の二重性にほかならない」(高寺 [1971], pp.299-300) と述べておられる。
- (9) 上野教授は, Nicklischの所論に基づいて貸借対照表学説を説明し, その特質・問題点について明らかにされておられる。(上野 [1998], pp.57-90)
- (10) 貸借複式簿記(西洋式簿記)は清代末期の19世紀後半から日本より導入され, 1920年から1940年代に中国で著名な会計学者がアメリカに留学したという背景から, とりわけアメリカの会計学者による著書についての翻訳や

紹介が多く行われた。当時、PatonとLittletonの共著である『An Introduction to Corporate Accounting Standards』（William A.Paton and A.C. Littleton [1940]）が翻訳ならびに紹介され、中国の会計理論と実践に大きな影響を与えたという。（陳・金 [1999], p.122）

- (11) 貸借対照表学説における均衡性は、笠井教授が述べておられる複式簿記機構での独特な癖に起因すると考えられる。それは「負数を反対側に記入して加算化すること、つまりいわゆる負数忌避に他ならない」（笠井 [1994], p.329）という癖である。

参考文献

- William A.Paton [1917] Theory of the Double-Entry System, *The Journal of Accountancy*.
- William A.Paton and A.C.Littleton [1940] An Introduction to Corporate Accounting Standards, *American Accounting Association*. (中島省吾 [1955]『会社会計基準序説』森山書店)。
- 陳信元・金楠 [1999]『新中国会計思想史』上海財經大学出版社。
- 成聖樹 [1984]「増減記帳法對我国固有記帳方法的繼承和發展」増減記帳法研究組編『増減記帳法研究』光明日報出版社。
- 郭道揚 [1984]『会計發展史綱』中国廣播電視大学出版社（津谷原弘 [1988]『中国会計發展史綱（上）』文眞堂，津谷原弘 [1990]『中国会計發展史綱（下）』文眞堂）。
- 趙友良 [1991]『中国古代会計審計史』立信會計圖書用品社。
- [1996]『中国近代会計審計史』上海財經大学出版社。
- 上野清貴 [1998]『会計の論理構造』税務經理協会。
- 笠井昭次 [1994]『会計構造の論理 [改訂版]』税務經理協会。
- 杉本典之 [1989]『企業会計原理—会計記号論—』同文館。
- 高寺貞男 [1971]『会計政策と簿記の展開』ミ

ネルヴァ書房。

中国近代經濟史研究会 [1971]『中国近代國民經濟史（上卷）』雄渾社。

陳忠德 [1999]「中国の單式簿記から複式簿記への構造的変遷」『經營学研究論集』（西南学院大学大学院）第32号。

—— [2005]「増減記帳法における計算構造—純財産学説との比較—」『經濟と經營』（札幌大学）第36巻第1号。

津谷原弘 [1998]『中国会計史』税務經理協会。

安平昭二 [1979]『精銳簿記原理』中央經濟社。